

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro 29509C du rôle
Inscrit le 21 novembre 2011

Audience publique du 5 mars 2013

**Appel formé par Monsieur, ...
contre un jugement du tribunal administratif
du 10 octobre 2011 (n° 27179 du rôle)
en matière d'impôt sur le revenu**

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 29509C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 21 novembre 2011 par Maître, avocat à la Cour, demeurant à ..., agissant en nom propre et élisant domicile dans son étude, dirigée contre le jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 10 octobre 2011 (n° 27179 du rôle) ayant rejeté son recours en réformation, subsidiairement en annulation, dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 6 mai 2010 qui avait rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (taxations d'office) pour les années 2002, 2003 et 2004, émis en date du 17 août 2006 par le bureau d'imposition Luxembourg 2;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 19 décembre 2011 par la déléguée du gouvernement;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 18 janvier 2012 par Maître;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître et Madame la déléguée du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries aux audiences publiques des 1^{er} mars 2012, 15 mai 2012, 25 septembre 2012, 4 décembre 2012 et 19 février 2013.

Devant l'omission, par Monsieur, de déposer des déclarations d'impôt, le bureau d'imposition Luxembourg 2 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit à son égard, le 17 août 2006, les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003 et 2004, sur base d'une taxation d'office des revenus.

Par lettre du 13 novembre 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du bureau d'imposition Luxembourg 2 contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 à 2004, et le 22 décembre 2006, il compléta cette réclamation en y joignant ses déclarations de l'impôt sur le revenu se rapportant aux années 2002 à 2004.

Par décision du 28 août 2007 (n° C 13569 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé «*le directeur*», rejeta sa réclamation comme non fondée. Il estima que, comme le réclamant n'avait réservé aucune suite aux rappels, sommation et astreinte qui lui avaient été adressés par le bureau d'imposition, celui-ci avait dû recourir à la taxation conformément au paragraphe 217 de la loi générale des impôts, dite *Abgabenordnung*, en abrégé «*AO*».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 novembre 2006, inscrite sous le numéro 23725 du rôle, Monsieur ... introduisit un recours contentieux tendant principalement à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 28 août 2007.

Dans son jugement du 20 novembre 2008, le tribunal administratif expliqua que la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt; qu'elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique, ce procédé comportant nécessairement une marge d'incertitude. Il souligna cependant que l'inexactitude et la prise en compte, par l'administration fiscale, d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération, la taxation d'office ne constituant pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

Concernant le cas d'espèce, le tribunal constata que Monsieur ..., malgré les maints rappels et les liquidations d'astreinte, n'avait pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt concernées des années 2002 à 2004 et que celles-ci, ainsi que les pièces justificatives afférentes, n'avaient été remises au directeur que dans le cadre de sa réclamation contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office.

Le tribunal en conclut que le directeur avait retenu à bon droit que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de recourir à la voie de la taxation d'office pour fixer les bases d'imposition.

En ce qui concerne la mission du directeur, le tribunal retint que celui-ci est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation, ce qui implique un réexamen intégral de la situation du contribuable et l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition, le directeur bénéficiant des mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition, étant ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui ne sont présentés que durant l'instance de réclamation. Il en tira qu'il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

A partir de ces principes, le tribunal arriva à la conclusion que c'était à tort que le directeur, saisi par Monsieur ... d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu pour les années 2002 à 2004, s'était contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation du contribuable et en refusant de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses et annexées à la réclamation, que les pièces justificatives afférentes. Il retint qu'en omettant de procéder à un examen au fond de la situation du réclamant et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur avait méconnu ses obligations et, dans le cadre de son pouvoir de réformation de la décision du directeur, annula celle-ci pour maintenir dans le chef de Monsieur ... la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, et renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Saisie d'un appel de la part de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, la Cour administrative, dans un arrêt du 19 mai 2009, confirma le jugement de première instance dans la mesure où elle retint que lorsque le contribuable introduit une réclamation contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation conformément au paragraphe 217 AO, le directeur ne saurait refuser un examen de la situation patrimoniale effective du contribuable dans la mesure où celui-ci lui rend l'exercice possible, la taxation n'étant pas une sanction à l'égard du contribuable négligent, mais un procédé de détermination des bases d'imposition susceptible d'être appliqué même à l'égard de contribuables soigneux et diligents. Elle souligna que le directeur ne saurait partant opposer une fin de non-recevoir au contribuable qui s'est fait taxer par le bureau d'imposition et qui exerce utilement devant lui une réclamation en lui demandant de réexaminer son imposition. La Cour retint par ailleurs qu'il est vrai que le principe d'ordre public de la détermination exacte des bases d'imposition oblige les autorités fiscales à mettre tout en œuvre pour arriver à une imposition sur des bases qui correspondent le plus exactement possible à la réalité. Au cas cependant où le contribuable, malgré rappels et moyens de contrainte infructueux, se soustrait à son obligation de collaboration en omettant de remettre une

déclaration d'impôt, mettant ainsi le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus réels s'écartent de manière significative des bases d'imposition retenues dans le bulletin d'impôt.

En ce qui concerne une telle preuve à rapporter par Monsieur ..., la Cour souligna que les déclarations du contribuable ne bénéficient d'aucune présomption de véracité. Plus particulièrement, dans la mesure où le paragraphe 208, alinéa 1^{er} AO, qui instaure la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité reconnue régulière en la forme, s'insère dans les dispositions relatives à la procédure d'établissement de l'impôt, cette présomption ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité.

La Cour constata encore que pour les exercices actuellement litigieux de 2002, 2003 et 2004, Monsieur ... avait remis au directeur des déclarations d'impôt accompagnées de certaines pièces renseignant un certain nombre de dépenses ainsi qu'un état des recettes, non accompagné de pièces. Dans la procédure contentieuse, il avait versé quatre dossiers renseignant de manière très complète ses frais et dépenses ainsi que les justificatifs de leur paiement effectif mais qu'en revanche, l'état de ses recettes se résumait à un relevé, établi unilatéralement, censé témoigner des paiements d'honoraires successifs par les clients, non étayé par des pièces – tels qu'extraits de compte bancaires – de nature à corroborer la réalité de cet état et surtout son caractère exhaustif. Un tel relevé des recettes établi unilatéralement n'ayant pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, la Cour admit que Monsieur ... n'avait pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt entrepris devant le directeur par la voie de la réclamation.

La Cour confirma partant, quoique pour des motifs partiellement différents, le jugement de première instance et renvoya le litige devant le directeur pour permettre à Monsieur ... de prouver, dans le cadre de la procédure de réclamation, l'écart significatif des bulletins d'impôt des années 2002, 2003 et 2004 établis par la voie de la taxation d'office par rapport à ses revenus réels et au directeur d'examiner les pièces à verser par l'intimé et de tirer le cas échéant les conclusions en conformité avec les principes par elle retenus.

Estimant que, malgré l'invitation contenue dans l'arrêt de la Cour administrative du 19 mai 2009, Monsieur ... n'y avait réservé aucune suite, le directeur de l'administration des Contributions directes prit, le 6 mai 2010, une nouvelle décision dans laquelle il souligna que celui-ci restait en défaut de produire les éléments de preuve

suffisants aux fins de réformer, le cas échéant, les bulletins litigieux, que le relevé des recettes établi unilatéralement ne saurait avoir la force probante suffisante pour établir que les bulletins d'impôt établis par voie de taxation s'écartent de manière significative des revenus réels et que, d'autre part, certains postes des frais et dépenses manquaient des précisions obligatoires à leur compréhensibilité nécessaire. Il ajouta que si déjà des déclarations remises comme réclamations après taxations ne peuvent plus bénéficier d'une présomption de véracité, des déclarations remises par Monsieur ..., étant tant incomplètes qu'inexactes et manquant de précisions et d'explications de rigueur, en devenaient inadmissibles. Par conséquent il rejeta les réclamations comme non fondées.

Par requête déposée le 6 août 2010, Monsieur ... introduisit un recours contentieux contre cette décision devant le tribunal administratif.

Par jugement du 10 octobre 2011, le tribunal, après avoir rappelé les principes applicables en la matière, retint que Monsieur ... était resté, à nouveau et en dépit de l'arrêt de la Cour administrative, en défaut de produire des éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt établis par voie de taxation d'office et que par cette attitude défaillante, il avait enlevé au directeur toute possibilité d'investigation de sa situation fiscale effective. La seule déclaration d'impôt, sans pièces justificatives, n'ayant pas, dans une procédure de réclamation, de force probante suffisante pour établir que le bulletin d'impôt établi par voie de taxation s'écarte de manière significative des revenus réels, le tribunal estima qu'il y avait lieu d'admettre que Monsieur ... n'avait pas produit, en l'état, les éléments de preuve suffisants pour établir le caractère erroné des bulletins d'impôt établis par voie de taxation d'office pour les années 2002 à 2004 devant le directeur dans le cadre de sa réclamation. A défaut de disposer de pièces susceptibles de prouver le caractère erroné des montants retenus lors de la taxation d'office, le directeur ne pouvait pas prendre une autre décision que celle sous examen, de sorte qu'il ne pouvait pas épuiser ses obligations d'investigation pesant sur lui dans le cadre d'une procédure de réclamation.

Concernant les pièces versées par Monsieur ... au cours de la procédure contentieuse, le tribunal retint que celui-ci s'était contenté, outre de reproduire le relevé des recettes jugé insuffisant et non probant par la Cour, de verser pour la première fois des avis de débit et de crédit éparpillés, non numérotés, documentant divers versements, respectivement prélèvements effectués sur son compte personnel. Il estima qu'outre le fait que Monsieur ... était en aveu d'avoir mélangé sa comptabilité personnelle avec sa comptabilité professionnelle et de ne plus retrouver certains extraits bancaires pour les années en question, les pièces produites ne permettaient pas au tribunal de vérifier si les revenus déclarés correspondaient aux revenus effectivement perçus.

Le tribunal conclut qu'en tant qu'avocat Monsieur ... n'était pas obligé de tenir une comptabilité correspondant aux normes et usages comptables tels que prévus par certaines dispositions de droit commercial luxembourgeois, mais qu'il aurait néanmoins dû tenir une comptabilité simplifiée et ainsi procéder notamment à une inscription continue des écritures comptables et qu'à défaut de faire parvenir une telle comptabilité simplifiée au tribunal ou du moins de verser des pièces permettant d'établir avec certitude

le caractère exhaustif des recettes qu'il affirmait avoir réalisées au cours des années 2002 à 2004, il ne pouvait utilement mettre en cause ni la légalité ni le bien-fondé de la décision directoriale déférée.

Le tribunal rejeta par conséquent le recours.

Par requête déposée le 21 novembre 2011 au greffe de la Cour administrative, Monsieur ... a régulièrement relevé appel du jugement du 10 octobre 2011.

A l'appui de son appel, Monsieur ... fait valoir que selon le formulaire de déclaration pour le revenu de l'année 2002, finalement déposé, le bénéfice se limitait à ... €, tandis que les dépenses d'exploitation s'élevaient à ... €, mais que ce chiffre serait à rectifier, dès lors que la TVA réglée à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines pour l'année en cause aurait été de ... €, de sorte que les dépenses d'exploitation auraient été de (...) = ... €. – Le bénéfice net réel se serait alors chiffré à (...) = ... € et le revenu imposable à (...) = ... €. – Pour l'année 2003, le bénéfice se limitait à ... €, tandis que les dépenses d'exploitation s'élevaient à ... €, ce chiffre étant également à rectifier, dès lors que la TVA réglée à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines pour l'année en cause aurait été de ... €, de sorte que les dépenses d'exploitation auraient été de (...) = ... €. – Le bénéfice net réel se serait alors chiffré à ... € et le revenu imposable à ... = ... €. – Pour l'année 2004, le bénéfice se limitait à ... €, tandis que les dépenses d'exploitation s'élevaient à ... €, ce chiffre étant encore à rectifier, dès lors que la TVA réglée à l'administration de l'Enregistrement et des Domaines pour l'année en cause aurait été de ... €, de sorte que les dépenses d'exploitation auraient été de (...) = ... €. – Le bénéfice net réel se serait alors chiffré à (...) = ... € et le revenu imposable à (...) = ... €.

Monsieur ... explique ensuite qu'il lui aurait été impossible de réaliser le travail fastidieux de retrouver toutes les pièces exigées par le directeur de l'administration des Contributions et la Cour mais qu'il se serait livré à des efforts exceptionnels qui auraient donné lieu aux rectifications suivantes, *"dans le souci d'une honnêteté absolue"*: pour l'exercice 2002, des recettes de ... € au lieu de ... €; pour 2003, des recettes de ... € au lieu de ... €; et pour 2004, des recettes de ... au lieu de ... €, les dépenses déductibles étant restées les mêmes.

Dans le dispositif de son acte d'appel Monsieur ... conclut à voir dire, par réformation du jugement entrepris, que ses revenus imposables s'établissent comme suit: pour l'exercice 2002: ... €; pour l'exercice 2003: ... €; et pour l'exercice 2004: ... €. En ordre subsidiaire, il demande l'institution d'une expertise aux fins de faire établir son revenu imposable pour les trois exercices concernés.

La déléguée du gouvernement conclut à la confirmation du jugement entrepris en insistant sur l'impossibilité dans laquelle se serait trouvé le directeur de l'administration des Contributions, de procéder à une imposition autrement que par voie de taxation d'office, surtout qu'après y avoir été invité par l'arrêt de la Cour administrative du 19 mai

2009, Monsieur ... serait resté en défaut de produire les pièces nécessaires pour procéder à une détermination plus précise de ses revenus.

Au-delà des arguments échangés de part et d'autre quant au bien-fondé de la décision du directeur de l'administration des Contributions de rejeter les réclamations de Monsieur ... au vu de son incurie et le caractère extrêmement lacunaire des pièces versées à l'appui de ses réclamations et de la justification de la décision de rejet du tribunal de son recours contentieux dirigé contre la décision dudit directeur, il est un fait qu'au cours de la procédure devant la Cour administrative, Monsieur ... a finalement versé l'intégralité des relevés concernant le fonctionnement des deux comptes – respectivement ouverts auprès de la banque ... et ... – dont il s'est servi au cours de la période litigieuse, de sorte qu'il est désormais possible de retracer, de manière exhaustive, les mouvements effectués sur ces comptes et de déterminer avec une précision suffisante ses revenus bruts à partir des deux comptes en question.

La Cour prendra, pour la base de ses calculs, le décompte établi par la déléguée du gouvernement et déposé au greffe de la Cour le 17 octobre 2012, pour le confronter à la prise de position versée le 18 février 2013 par Monsieur ... ainsi qu'aux relevés des comptes ... et ... pour la période concernée.

Un certain nombre de montants n'ont pas été contestés, à savoir, en suivant l'ordre suivi par le décompte établi par la déléguée du gouvernement: ... (janvier 2002) + ... + ... (février 2002) + ... (avril 2002) + ... + ... (septembre 2002) + ... + ... (octobre 2002) + ... (janvier 2003) + ... (mai 2003) + ... + ... (juillet 2003) + ... + ... + ... (août 2003) + ... + ... (septembre 2003) + ... (octobre 2003) + ... + ... + ... + ... (novembre 2003) + ... (janvier 2004) + ... + ... (mars 2004) + ... (août 2004) + ... + ... (octobre 2004) + ... + ... (novembre 2004) + ... (décembre 2004), ce qui donne ... € pour l'exercice 2002, .. € pour l'exercice 2003 et ... € pour l'exercice 2004.

Il y a certains montants récurrents dont l'origine est inconnue jusqu'en février 2003, mais dont celle-ci peut être connue rétroactivement, étant donné que les relevés ... renseignent à partir de ce mois les auteurs et les destinataires des virements ainsi que, pour certains du moins, la cause du virement. Pour les montants suivants, augmentant légèrement au cours de la période considérée, sans doute en raison de la variation du nombre-indice du coût de la vie, il s'agit de pensions alimentaires. Il est vrai que si celles-ci ont été régulièrement virées sur le compte de Monsieur ..., toutes les sorties ne sont pas documentées par les pièces versées. Celles qui sont régulièrement rentrées et sorties d'un des deux comptes – encore que, de manière inexplicable et en tout état de cause, inexpliquée, il y ait des mois d'interruption des virements en cause – sont les montants suivants: ... € (de janvier 2002 à janvier 2003); ... €, devenu ... € à partir de juin 2002, ... à partir de juillet 2003 et ... en décembre 2004 (de janvier 2002 à décembre 2004). Celles qui y sont régulièrement entrées sans en sortir ont les montants suivants: ... €, devenu ... € à partir d'août 2002, ... à partir de mai 2004, de ... en juillet 2004, ... en août 2004 et ... en octobre 2004 (de janvier 2002 à octobre 2004) et ... €, devenu ... € à partir d'août 2002 et ... à partir de juin 2004 (de janvier 2002 à décembre 2004). Encore que la sortie de ces sommes ne soit pas documentée, la Cour est disposée à admettre

qu'elles représentent toutes des créances alimentaires reversées aux créanciers alimentaires concernés.

En suivant l'ordre chronologique des rentrées de fonds établi par la déléguée du gouvernement, la Cour considérera, par conséquent, comme ne correspondant pas à des revenus, les sommes suivantes renseignées au décompte établi par celle-ci: ... + ... + .. + .. (janvier 2002) + ... + ... + ... + ... (février 2002) + ... + ... + ... + ... (mars 2002) + ... + ... + ... + ... (avril 2002) + ... + ... + ... + ... (mai 2002) + ... + ... + ... + ... (juin 2002) + ... + ... (juillet 2002) + ... + ... + ... (août 2002) + ... + ... + ... + ... + ... (septembre 2002) + ... (octobre 2002) + ... + ... + ... + ... + ... (novembre 2002) + ... + ... + ... + ... (décembre 2002) + ... + ... (janvier 2003) + ... + ... (février 2003) + ... + ... + ... (mars 2003) + ... + ... + ... (juillet 2003) + ... + ... (mai 2004) + ... + ... (juin 2004) + ... + ... + ... (juillet 2004) + ... + ... (août 2004) + ... + ... (septembre 2004) + ... + ... + ... (octobre 2004) + ... (novembre 2004) + ... (décembre 2004).

Il reste à examiner, dans l'ordre chronologique, les autres montants contestés par Monsieur

Pour janvier 2002, il prétend qu'une recette de ... € sur le compte ... correspond à un règlement d'acompte, continué au client. A défaut de preuve que ledit montant a été continué, il y a lieu de le retenir en tant que recette. Le montant de ... €, non continué et ne correspondant pas à des montants similaires reçus les autres mois, n'est pas à admettre comme pension alimentaire, mais comme revenu. – Pour mars 2002, il n'est pas établi que le montant de ... € dont a été crédité le compte ..., représenterait un approvisionnement par les propres moyens de Monsieur ..., ledit compte étant largement créditeur à ce moment. Il n'est dès lors pas plausible que le montant en question ne corresponde pas à une recette. – Pour avril 2002, le montant de ... € non continué et ne correspondant pas à des montants similaires reçus les autres mois, n'est pas à admettre comme pension alimentaire mais il est à considérer comme un revenu. – Pour mai 2002, à défaut de preuve que le montant de ... € dont a été crédité le compte ... a été continué au client, l'assertion qu'il s'agit d'un acompte continué au client n'est pas admise. Par ailleurs, il n'est pas établi que le montant de ... € dont a été crédité le compte ..., représenterait un approvisionnement par les propres moyens de Monsieur ..., ledit compte étant largement créditeur à ce moment. Les deux sommes en question sont à considérer comme des revenus. – Pour juin 2002, aucune sortie équivalente ne correspond au montant de ... € reçu sur le compte ..., de sorte qu'il y a lieu de l'admettre comme revenu. – Pour juillet 2002, les montants respectifs de ... et ... €, non continués et ne correspondant pas à des montants similaires reçus les autres mois, ne sont pas à admettre comme des pensions alimentaires, mais comme des revenus. – Pour août et septembre 2002, aux montants respectifs de ... et ..., qualifiés d'acomptes reçus pour des clients, correspond effectivement un débit du ... de ... € le 9 septembre suivant, de sorte qu'il y a lieu d'admettre qu'il ne s'agit pas d'un revenu. Par contre, le montant de ... €, qualifié de pension alimentaire, ne correspond pas à d'autres montants similaires reçus les autres mois et il n'a pas été continué moyennant un virement qui renseignerait un débit sur un compte, de sorte qu'il est à qualifier de revenu. – Pour septembre 2002, l'on ne saurait admettre que le montant de ... €, qualifié d'acompte continué au client par virement ... de

... corresponde effectivement à un acompte, étant donné que les ... ont déjà pris en compte au titre des deux montants reçus en août et septembre 2002. En revanche, à un montant de ... € reçu correspond une sortie de ... €, de sorte qu'il y a lieu de retenir, à titre de revenu, un solde de ... €. – Au vu de ces éléments, au niveau des contestations partiellement admises concernant les sommes reprises au décompte de la déléguée du gouvernement, le montant de ... € est à retenir comme revenu au terme de l'exercice 2002.

Pour janvier 2003, au montant de ... € dont a été crédité le compte ..., correspond un débit identique du même jour, de sorte qu'il ne s'agit pas d'un revenu. En revanche, à un crédit de ... € correspond un débit de ... €, de sorte qu'il y a lieu de conclure à un revenu de ... €. – Pour mars 2003, il n'est pas établi qu'une recette de ... €, qualifiée de récupération d'une créance par voie d'huissier, ait été continuée à un client, de sorte qu'elle est à retenir en tant que revenu. Le montant de ... €, non continué et ne correspondant pas à des montants similaires reçus les autres mois, n'est pas à admettre comme pension alimentaire mais comme revenu. Par ailleurs, il n'est pas établi que le montant de ... € dont a été crédité le compte ..., représenterait un approvisionnement par les moyens propres de Monsieur ..., ledit compte étant largement créditeur à ce moment et il n'est pas plausible que le montant en question ne corresponde pas à une recette. – Pour juin 2003, à défaut d'autres explications, on voit mal comment les montants de respectivement ... €, qualifié de remboursement de la part de la Ville de Luxembourg, et ... €, correspondant à une assignation payée par ..., ne correspondraient pas à des revenus. – Pour juillet 2003, aux montants respectifs de ... et ... € dont a été crédité le compte ..., qualifiés de récupérations de créances, ne correspondent pas de débits, de sorte qu'il y a lieu de les qualifier de revenus. – Pour août 2003, au crédit de ... € correspond un débit du même montant, de sorte qu'il y a lieu d'admettre qu'il ne s'agit pas d'un revenu. – Pour octobre 2003, le montant de ... €, qualifié de récupération d'une créance, n'est pas sorti du compte moyennant un débit, de sorte qu'il est à qualifier de revenu. – Au vu de ces éléments, au niveau des contestations partiellement admises concernant les sommes reprises au décompte de la déléguée du gouvernement, le montant de ... € est à retenir comme revenu au terme de l'exercice 2003.

Pour février 2004, le montant de ... €, qualifié de récupération d'une créance, n'a pas fait, ultérieurement, l'objet d'un débit, de sorte qu'il est à qualifier de revenu. – Pour avril 2004, il en est de même d'une recette de ... €. – En revanche, en août 2004, un montant de ... €, a été continué le même jour. Par contre, au montant reçu de ... € ne correspond pas de débit, de sorte qu'il est à qualifier de revenu. Au montant de ... € qualifié de pension alimentaire, non continué, ne correspond pas de montant similaire les autres mois, de sorte qu'il y a lieu de l'admettre comme revenu. – Au vu de ces éléments, au niveau des contestations partiellement admises concernant les sommes reprises au décompte de la déléguée du gouvernement, le montant de ... € est à retenir comme revenu au terme de l'exercice 2004.

Il y a partant lieu d'ajouter, du chef des contestations non admises de la part de Monsieur ..., pour 2002, la somme de ... €, pour 2003, celle de ... €, et pour 2004, celle de ... €.

En considération de tous les éléments exposés ci-avant, la Cour retient que les revenus bruts de sa profession libérale suivants sont à retenir dans le chef de Monsieur ... pour les années litigieuses:

- pour 2002: ... (recettes déclarées) + ... (recettes non déclarées non contestées) + ... (recettes non déclarées dont les contestations n'ont pas été admises) = revenu total brut de ... €;

- pour 2003: ... (recettes déclarées) + ... (recettes non déclarées non contestées) + ... (recettes non déclarées dont les contestations n'ont pas été admises) = revenu total brut de ... €;

- pour 2004: ... (recettes déclarées) + ... (recettes non déclarées non contestées) + ... (recettes non déclarées dont les contestations n'ont pas été admises) = revenu total brut de ... €.

Concernant les dépenses d'exploitation, il y a lieu de constater que dans les taxations d'office, le directeur de l'administration des Contributions n'en a pas retenu et qu'au cours de la procédure contentieuse, ce volet n'a pas été instruit par les parties, exception faite de certaines affirmations de Monsieur ... concernant les sommes à mettre en compte, non autrement développées ou étayées.

La Cour ne dispose pas, actuellement, des éléments nécessaires pour procéder à une détermination des dépenses déductibles au titre des frais d'exploitation.

Comme il y aura lieu, de toute manière, à renvoi devant le directeur de l'administration des Contributions, de l'affaire aux fins d'établissement des bulletins d'imposition pour les exercices litigieux sur base des données arrêtées dans le dispositif du présent arrêt, il y aura lieu, de la part du directeur, à cette occasion, de se prononcer sur le bien-fondé des indications contenues dans les trois déclarations d'impôt concernant les dépenses d'exploitation.

Monsieur ... ayant largement succombé dans ses prétentions et la réformation du premier jugement, qui était correct au moment auquel il a été rendu, n'étant due qu'à la production sur le tard des pièces utiles qu'en instance d'appel, l'appelant est à condamner à l'intégralité des dépens de l'instance d'appel.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties,

reçoit l'appel en la forme,

au fond, le déclare partiellement justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris, dit que les revenus bruts provenant de l'exercice d'une profession libérale de Monsieur ... pour les exercices 2002 à 2004 sont de respectivement ... €, ... € et ... €,

renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions aux fins d'établissement de nouveaux bulletins d'impôt prenant en considération ces chiffres,

dit qu'à cette occasion, il appartiendra au directeur de l'administration des Contributions de se prononcer sur le bien-fondé des sommes indiquées à titre de dépenses d'exploitation au cours des trois exercices litigieux,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Georges RAVARANI, président,
Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en-tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 6 mars 2013
Le greffier de la Cour administrative